

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Juni 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkommen 2015) sowie die darauf entfallende Steuer (Einkommensteuer 2015) sind der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 14. Juli 2016 zu entnehmen, die insofern einen integrierten Bestandteil des Erkenntnisses bildet.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.), der nichtselbständig als Landeswaldaufseher tätig ist, hat in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 die Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von insgesamt 881,20 € beantragt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Juni 2016 hat das Finanzamt den Bf. aufgefordert, die gesamten beantragten Werbungskosten anhand einer Aufstellung sowie belegmäßig nachzuweisen. Weiters wurde der Bf. um Mitteilung ersucht, ob Kostenersätze im Zusammenhang mit den geltend gemachten Werbungskosten durch den Arbeitgeber gewährt worden seien und bejahendenfalls in welcher Höhe.

Im Antwortschreiben gab der Bf. an, wie in den Vorjahren keine Kostenersätze vom Land ***1*** erhalten zu haben. Zudem übermittelte der Bf. die folgenden Unterlagen:

- Eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft ***2*** vom 14. Mai 2012 mit folgendem Inhalt: „*Sehr geehrter Herr ***3***, hiermit wird bestätigt, dass Sie zur Ausübung Ihres Dienstes als Waldaufseher im ***4*** ein Büro in Ihrem Eigenheim in ***5***, benötigen. Diese Bestätigung wird zur Vorlage beim Finanzamt ***6*** vorgelegt.*“
- Eine mit 17. Jänner 2015 datierte Rechnung in Höhe von 24,95 € für ein Anti-Virus-Programm.
- Eine mit 29. Oktober 2015 datierte Rechnung der Firma ***7*** in Höhe von 511,27 € für Arbeitsschuhe (***8***) um 303,99 € sowie Schneeschuhe (***9***) um 175,99 € und Felle für Schier (***10***) um 31,99 €.
- Für ein am 13. Februar 2015 um 2.369,00 € erworbenes Zielfernrohr (Nutzungsdauer 10 Jahre) wurde eine AfA in Höhe von 236,90 € geltend gemacht.
- Für ein sich im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer in der ***11*** in ***12***, wurden für Jänner 2015 Gas- und Stromkosten in Höhe von 14,40 € (das sind 12% der Gesamtkosten von 120,00 €) geltend gemacht. Für den Zeitraum Februar 2015 bis Dezember 2015 wurden für ein sich ebenfalls im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer in der ***13***, Gas- und Stromkosten in Höhe von 109,61 € (das sind 14,65% der Gesamtkosten von 748,19 €) geltend gemacht, insgesamt somit ein Betrag von 124,01 €. Übermittelt wurde überdies eine Baubeschreibung/Raumskizze für das in der ***14***, befindliche Eigenheim (Büro: 15,20 m²) sowie eine Hausskizze „***15***“ (Büro: 30,48 m²).

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 13. Juni 2016 wurden lediglich 60% der Kosten für das Anti-Virus-Programm, somit ein Betrag von 12,47 €, sowie die Afa für das Zielfernrohr in Höhe von 236,90 € als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, die Gas- und Stromkosten in Höhe von 124,01 € könnten deshalb nicht steuerlich berücksichtigt werden, weil das Arbeitszimmer nur in einem untergeordneten Ausmaß genützt werde. Die Ausgaben für Arbeitsschuhe, Schneeschuhe und die Felle für die Schier würden gemäß § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 nichtabzugsfähige Privataufwendungen darstellen.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde auf die übermittelte Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft ***2*** verwiesen, wonach das Arbeitszimmer für den Landesdienst benötigt werde und deshalb auch anteilmäßig steuerlich absetzbar sei. Das Anti-Virus-Programm werde für den von der BH ***2*** zur Verfügung gestellten Arbeitscomputer benötigt, weshalb die Kosten für dieses Programm zur Gänze steuerlich zu berücksichtigen seien. Die Arbeitsschuhe, die Schneeschuhe und die Felle für die Schier seien zu 100% für die berufliche Tätigkeit als Waldaufseher erforderlich, sodass auch diese Ausgaben zur Gänze Werbungskosten darstellen würden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Juli 2016 wurde der Beschwerde insofern Folge gegeben, als die Ausgaben für das Anti-Virus-Programm zur Gänze als Werbungskosten

anerkannt wurden. Im Übrigen wurde die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht abgezogen werden. Bilde allerdings ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Das beschwerdegegenständliche Büro liege unstrittig im Wohnungsbereich. Der Umstand, dass der Bf. über keinen anderen Arbeitsraum verfüge, weise das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf. aus. Vielmehr habe die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der gesetzlichen Bestimmung darstelle, nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Dabei sei der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Liege der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so werde die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet.

Als Waldaufseher umfasse die Tätigkeit des Bf. vor allem die Begehung von Waldgebieten. Daher liege der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit schon aufgrund des typischen Berufsbildes eines Waldaufsehers nach der Verkehrsauffassung nicht im Arbeitszimmer. Da das Arbeitszimmer somit nicht Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bf. sei, seien sämtliche damit verbundenen Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Bei Sport- und Bergschuhen handle es sich eindeutig um solches Schuhwerk, wie es üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finde. Eine private Verwendung könne daher nicht glaubhaft ausgeschlossen werden. Sofern sich aber Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen würden, sei entsprechend dem in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierten Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung sei eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung als allein erheblich anzusehen sei, sondern es sei auf die typischerweise zu vermutende Nutzung abzustellen. Aufwendungen für Arbeitsbekleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung handle, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung (Zivilanzüge, Straßenanzüge, Hemden, Trainingsanzüge und Sportschuhe), die der Steuerpflichtige auch privat verwenden könne, würden selbst dann keine Werbungskosten darstellen, wenn die Kleidung bzw. das Schuhwerk ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werde. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter könnten als Werbungskosten anerkannt werden.

Den geltend gemachten Ausgaben für die Arbeitsschuhe, die Schneeschuhe und die Felle für die Schier komme somit kein Werbungskostencharakter zu.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bf. darauf, dass er die Arbeitsschuhe inklusive der Felle im Winter für seine Tätigkeiten als Waldaufseher benötige. Es handle sich um spezielle Schuhe, die auch täglich getragen werden könnten.

Hinsichtlich der mit seinem Arbeitszimmer in Zusammenhang stehenden Aufwendungen verwies der Bf. nochmals auf die übermittelte Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft ***2***, wonach er ein Büro benötige. In diesem würden die täglichen Arbeitsaufzeichnungen im Computer für das Land abgelegt. Sein Berufsbild als Waldaufseher sei ein sehr weitläufiges, es umfasse die Baumbestandsbeurteilung, die Wildzählung, Wildbisskontrollen, die Organisation von Aufforstungsarbeiten etc.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Strittig ist, ob die vom Bf. steuerlich geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sowie für Arbeitsschuhe, Schneeschuhe und Schifelle Werbungskosten oder nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

- Gas- und Stromkosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für

Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Lit. d wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 in § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 eingefügt und engt die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erheblich ein. Solchen Aufwendungen kommt daher nur dann Werbungskostencharakter zu, wenn sämtliche nachfolgend angeführten Voraussetzungen vorliegen (siehe dazu z.B. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299; VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119):

1. Das beruflich verwendete Arbeitszimmer muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sein.
2. Der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum muss tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden und auch entsprechend eingerichtet ist.
3. Das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden.

Nach den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 liegt ein Mittelpunkt im Sinne der Bestimmung nur vor, wenn der *"weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte und in zeitlicher Hinsicht im Arbeitszimmer ausgeübt wird."* Davon kann nach den Erläuterungen jedoch nicht ausgegangen werden, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Liegt der materielle Schwerpunkt schon auf Grund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202), unabhängig davon, wie geringfügig die zeitliche Komponente außerhalb des Arbeitszimmers ist (UFS 10.03.2005, RV/0304-L/03; UFS 30.06.2001, RV/0297-G/04). Stellt das Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar, so sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen selbst dann nicht abzugsfähig, wenn es vollkommen als solches ausgestattet ist (VwGH 26.05.2004, 2001/14/0040; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166).

Die Problematik des häuslichen Arbeitszimmers liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach naheliegt, der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung von der Behörde aber nur schwer zu erbringen ist. Daher bestehen auch von Seiten des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 26.2.2008, B 91/08) keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988. Dieser hat ausgesprochen (VfGH 5.6.2014, B 109/2014), dass es dem Gesetzgeber freistehe, *"im Bereich möglicher privater Mitverwendung*

die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten an strenge Voraussetzungen zu binden."

Das BFG bezweifelt nicht, dass der Bf. zu Hause am PC oder Notebook gearbeitet hat, indem er die täglichen Arbeitsaufzeichnungen im Computer für das Land abgelegt hat. Dieser Umstand würde jedoch nur dann zur steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers führen, wenn sämtliche obig genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Dass dieses Büro/Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bildet, bringt der Bf. nicht vor. Vielmehr gibt der Bf. hinsichtlich seines Berufsbildes als Waldaufseher an, dass er Aufgaben von der Baumbestandsbeurteilung bis zur Wildzählung, Wildbisskontrollen, Organisation von Aufforstungsarbeiten usw. zu erfüllen hat.

Nach Auffassung des BFG liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Waldaufsehers nach dem typischen Berufsbild und der allgemeinen Verkehrsauffassung nicht in der Verrichtung von Verwaltungstätigkeiten an einem Schreibtisch im häuslichen Arbeitszimmer, sondern in der freien Natur, wo nach den Angaben des Bf. vielfältige Aufgaben zu verrichten sind (beispielsweise die Baumbestandsbeurteilung und die Wildzählung). Selbst wenn daher – wie in der Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft ***2*** ausgeführt wird – ein Büro für die Tätigkeit des Bf. notwendig ist, können die geltend gemachten Gas- und Stromkosten schon deshalb nicht als Werbungskosten Berücksichtigung finden, weil das gegenständliche Arbeitszimmer, wie obig dargelegt wurde, nicht Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

- Bergstiefel, Schneeschuhe und Schifelle

Laut der vorgelegten Rechnung vom 29. Oktober 2015 hat der Bf. bei der Firma ***7*** Bergstiefel (***)8***), vom Bf. als Arbeitsschuhe bezeichnet, um 303,99 €, Schneeschuhe (***)9*** um 175,99 € und Felle für Schi (***)10*** um 31,99 € gekauft.

Bei den gegenständlichen Bergstiefeln handelt es sich – wie Recherchen im Internet ergaben (z.B. unter „***16*****16***“) um einen „hoch geschnittenen, äußerst robusten und warmen Hochtourenstiefel mit Lederfutter. Die Memory-Kunststoffbrandsohle ist durchgehend versteift und voll steigeisentauglich. So wenig Nähte wie möglich gewährleisten, dass der Schuh nirgends drückt und lange hält. Für Langlebigkeit sorgt auch der hochgezogene Gummirand. Für warme Füße sorgt die spezielle Kälteisolation in Schaft und Sohlenboden.“ Dieser Bergstiefel eignet sich laut Beschreibung zum Eisklettern, für eine Hochtour oder eine Expedition.

Das erworbene Schneeschuhmodell wird unter „***17*****17***“ wie folgt beschrieben: „Steigen, Queren und lange Touren sind für diese natürlich abrollenden Schneeschuhe kein

Problem. Seit Jahren gehören sie zu den absoluten Klassikern und sind verantwortlich für besten Komfort auf erlebnisreichen Schneeschuhtouren.“

Die ***10*** Schifelle eignen sich laut ***18*****18*** für „Skitourengeher im Hochgebirge und abseits der Piste“.

Bei den obig beschriebenen, im Sportartikelfachhandel bezogenen Schuhen und Schifellen handelt es sich nach der allgemeinen Lebenserfahrung um Ausrüstungsgegenstände, die üblicherweise außerhalb einer beruflichen Tätigkeit von einer breiten Masse an Wintersportbegeisterten zur Ausübung von Freizeitaktivitäten benutzt werden. Solche Ausrüstungsgegenstände werden - vor dem Hintergrund des Aufteilungs- und Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 - selbst dann nicht zu steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitsgegenständen, wenn sie bei der Berufsausübung getragen werden und deshalb einem höheren Verschleiß unterliegen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 6, Stichwort "Arbeitskleidung").

In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof (siehe dazu z.B. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132; VwGH 26.5.1999 98/13/0138) wiederholt die Rechtsansicht vertreten, dass lediglich Ausgaben für Berufsbekleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließendem Charakter als Werbungskosten anerkannt werden können. Eine übliche Sportbekleidung kann dabei keineswegs als eine Bekleidung angesehen werden, bei der eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist.

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll also der Werbungskostenabzug auf solche Berufungskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung werden daher solche Kleidungsstücke zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden." (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2001, 96/13/0210, führt zu den Abgrenzungskriterien für beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung aus: "Beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung mit einem eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung handelt, die privat benützt werden kann, sind steuerlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden (vgl. VwGH 26.11.1997, 95/13/0061).

Bei den beschwerdegegenständlichen Bergstiefeln, Schneeschuhen und Schifellen handelt es sich nach Auffassung des BFG nicht um typische Berufskleidung (wie z.B.

Arbeitssicherheitsschuhe, wie sie von Forstarbeitern getragen werden, siehe dazu BFG 17.11.2014, RV/7102294/2012), sondern um Ausrüstungsgegenstände, wie sie auch von Freizeitsportlern verwendet werden. Auch wenn daher der Bf. diese Gegenstände im Rahmen seiner Tätigkeit als Waldaufseher benötigt, können diese Gegenstände mangels Ausschluss einer privaten Nutzungsmöglichkeit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Als Werbungskosten anzuerkennen war daher lediglich die Afa für das Zielfernrohr in Höhe von 236,90 € sowie die Kosten für das Anti-Virus-Programm im Ausmaß der Beschwerdeentscheidung.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung, ob die geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten Berücksichtigung finden können, folgt das BFG der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Dezember 2021